

Առողիտի որակի ապահովման նախապայմանները հասկանալու եւ որակի վերահսկման գործող մեխանիզմները գնահատելու համար կարելի է պարզել, թե ինչպիսի մոտեցումներ են մշակված առողիտի որակի հսկողությունը պատշաճ մակարդակով իրականացնելու համար: Միջազգային փորձի ուսումնասիրության արդյունքում հնարավոր է մշակել առողիտի որակի ապահովման առաջարկներ, որոնք անհրաժեշտության դեպքում կարող են կիրառելի լինել նաեւ Հայաստանի Հանրապետության համար:

Այնպիսով Է փաստը, որ մասնագիտական գործունեության որակի ապահովման թիվ մեկ նախապայմանը մասնագիտական պատրաստվածության բարձր մակարդակն է: Այն ներառում է ինչպես բարձր մակարդակի գիտելիքի, այնպես էլ համապատասխան փորձի առկայություն: Գիտելիքի ձեռքբերումը ենթադրում է համապատասխան կրթություն եւ մասնագիտական հետագա շարունակական զարգացում: Այն ենթադրում է, որ ցանկացած առողիտոր, մինչեւ գործունեության թույլտվությունը, պետք է ունենա մասնագիտական պատշաճ գիտելիք եւ որակավորում, ինչպես նաեւ մասնագիտական գործունեության ամբողջ ժամանակահատվածում պետք է մասնակցի շարունակական մասնագիտական զարգացման միջոցառումներին: Առանց վերը նշված՝ կրթության հիմնարար պահանջների կատարման դժվար է ակնկալել, որ իրականացված առողիտի որակը կարող է համապատասխանել միջազգայնորեն ընդունված բարձր չափանիշներին: Նշենք, որ «Առողիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 2004թ. փոփոխությունների արդյունքում հանվեց մասնագիտական շարունակական զարգացման պարտադիր պահանջը ՀՀ-ում գործող առողիտորների համար:

Առողիտորի կրթության եւ վերապատրաստման վերաբերյալ պահանջները հանդիսանում են 1984թ. ընդունված՝ Եվրամիության 8-րդ դիրեկտիվի հիմնարար պահանջները<sup>1</sup>: Կարելի է նշել, որ բազմաթիվ երկրներ ընդունել են մասնագիտական համապատասխան մարմինների միջոցով իրականացնում են այդ պահանջները՝ սահմանելով կրթության, գործնական վերապատրաստման եւ որակավորման համար անհրաժեշտ նվազագույն պահանջներ: Հաշվապահների եվրոպական դաշնության անդամ ութ երկրների (Ֆրանսիա, Գերմանիա, Իռլանդիա, Իտալիա, Հոլանդիա եւ Միացյալ Թագավորություն) մասնագիտական կառույցներ ներկայում աշխատում են ներդաշնակեցնել մասնագիտության որակավորման պահանջները: Նման ներդաշնակեցման հիմք կարող է ծառայել նաեւ կրթական միջազգային համընդհանուր ստանդարտի ընդունումը, որը ներկայում սահմանում է Հաշվապահների միջազգային դաշնության Հաշվապահության կրթական միջազգային ստանդարտների խորհուրդը: Համապատասխան կրթության պահանջից հետո մասնագիտական գործունեության որակի պատշաճ մակարդակի ապահովումը ենթադրում է առողիտի որակի վերահսկման միջազգային ստանդարտի պարտադիր կիրառում առողիտորական ընկերությունների կողմից: Այս ստանդարտը պահանջում է, որ առողիտորական ընկերությունները սահմանեն որակի վերահսկման ներքին ընթացակարգեր եւ քաղաքականություն, որը կարելի է այլ պահանջների հետ մեկտեղ, ներառում է կադրերի պատրաստման վերաբերյալ պահանջներ: Անհրաժեշտ

է մշակել մասնագիտական կրթության եւ մասնագիտական շարունակական զարգացման տարբեր մեթոդներ՝ ընկերության աշխատակիցների իրազեկության եւ փորձառության պատշաճ մակարդակ ապահովելու համար: Նշենք, որ չնայած նշված դիրեկտիվում մի քանի անգամ իրականացվել են տարբեր փոփոխություններ, այնուամենայնիվ կրթության, որակավորման եւ մասնագիտական շարունակական զարգացման պահանջները հիմնականում մնացել են անփոփոխ:

Առողիտի որակի ապահովման ինովացիոն պահանջներից մեկը առողիտորների եւ առողիտորական ընկերությունների մասնագիտական գործունեության որակի հանրային վերահսկողության արդյունավետ համակարգի ստեղծումն է: Ներկայում բազմաթիվ երկրներ ունեն առողիտի որակի վերահսկման հանրային մարմին: Տարբեր երկրներում կիրառվում են հանրային վերահսկողության տարբեր մոդելներ, որոնք ներառում են մեկ կամ մի քանի կառույց: Առողիտի որակի հանրային վերահսկողության համակարգը պետք է ներառի շահագրգիռ հնարավոր բոլոր կողմերին՝ ներառյալ մասնագիտության, բիզնեսի, կարգավորող մարմին, բանկային հատվածի ներկայացուցիչներին, ինչպես նաեւ անհրաժեշտության դեպքում նվազագույն թվով գործող առողիտորներին:

Այն երկրներում, որտեղ չի գործում որակի հանրային վերահսկողության համակարգ, առողիտի որակի վերահսկման գործառույթները հիմնականում իրականացնում են մասնագիտական տարբեր կառույցներ: Նման մոտեցումը դրսեւորվում է այն երկրներում, որոնք ունեն փոքր ծավալների կապիտալի ակտիվ շուկա, քիչ թվով խոշոր եւ հիմնականում փոքր ու միջին ընկերություններ եւ չեն ակնկալում ներդրումներ արժեթղթերի շուկայի միջոցով: Այսինքն՝ ըստ Երկրների անհրաժեշտություն չի առաջանում մտահոգվել ներդրողների անկայության կամ նրանց պաշտպանվածության մակարդակով: Վերը նշվածն ընդհանրացնելով կարելի է նշել, որ.

- ✓ գոյություն ունի առողիտի որակի ապահովման համակարգերի ձեւավորման մի քանի մոդել,
- ✓ առողիտի որակի ապահովման եւ հսկողության մարմինը պետք է ունենա իրազեկ ու գիտակ աշխատակազմ,
- ✓ առողիտի որակի վերահսկողության համակարգը պետք է ապահովի ինչպես խոշոր, միջին եւ փոքր առողիտորական ընկերություններին, այնպես էլ անհատ առողիտորների մասնագիտական գործունեության որակը:

Ներկայում արդիական է տարբեր երկրների առողիտի որակի ապահովման նախապայմանների եւ վերահսկողության համակարգերի պահանջների միանմանեցման հարցը: Համաշխարհային շուկայական տնտեսության գլոբալացման ներկա պայմաններում այս պահանջի դիտարկումը շատ կարելի է, քանի որ բավական թվով խոշոր առողիտորական ընկերություններ մասնաճյուղեր եւ ներկայացուցչություններ ունեն բազմաթիվ երկրներում: Հետեւաբար՝ անհրաժեշտություն է առաջանում համակարգել առողիտի որակի ապահովումն ու վերահսկման համակարգերի աշխատանքները՝ ապահովելու ավելի բարձր արդյունավետություն: Սույն խնդրի լուծման նպատակով Եվրոպական կոմիտեն 2005թ. դեկտեմբերին ստեղծել է Առողիտորների վերահսկող մարմնի եվրոպական խումբ<sup>2</sup>: Այն կազմված է անդամ երկրների առողի-

## ԱՌԻԳԻՏԻ ՈՐԱԿԻ ԱՊԱՀՈՎՄԱՆ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՆԱԽԱՊԱՅՄԱՆՆԵՐԸ

**Հայկ ՄՆԱՅԱԿԱՆՅԱՆ**  
Տնտեսագիտության  
թեկնածու,  
դոցենտ



տի որակի ապահովող եւ վերահսկող հանրային համակարգերի մասնագիտական բարձր պատրաստվածություն ունեցող անձանցից: Ցանկացած պարագայում խմբի անդամները պետք է չլինեն գործող աուդիտորներ՝ այդպիսով ապահովելով անկախության եւ օբյեկտիվության պահանջը: Ումբը ղեկավարում է Եվրամիության կոմիտեն, իսկ գործունեության հիմնական նպատակներն են.

✓ աջակցել եւ զարգացնել տարբեր երկրներում գործող՝ աուդիտի որակի հանրային վերահսկման մարմինների միջեւ համագործակցությունը,

✓ տրամադրել տեխնիկական աջակցություն՝ տարբեր երկրներում աուդիտի որակի ապահովման համակարգերի կայացման գործընթացում,

✓ աջակցել աուդիտի միջազգային ստանդարտների մշակմանն ու ընդունմանը:

Աուդիտի որակի ապահովման մեխանիզմների համակարգման արդյունքում կարող են մշակվել համապատասխանաբար ազգային համակարգերի կազմակերպման ընդհանուր սկզբունքների, տարբեր երկրների նման կառույցների միջեւ տեղեկատվության փոխանակման եւ աշխատանքների համակարգման վերաբերյալ առաջարկներ: Մեր արդյունավետ գործունեությունը կարող է կարելորագույն նախապայման հանդիսանալ աուդիտի որակի ապահովման, ինչու չէ՝ նաեւ մասնագիտության շահագրգիռ տարբեր կողմերի միջեւ արդյունավետ համագործակցության համար:

Չնայած աուդիտորական գործունեության վերաբերյալ Եվրամիության դիրեկտիվը վերաբերում է ԵՄ անդամ երկրներին, այնուամենայնիվ այն ունի այլ երկրների աուդիտորներին, աուդիտորական կազմակերպությունների որակի պահպանման ու վերահսկման, ստուգումների կազմակերպման եւ տույժերի կիրառման վերաբերյալ համապատասխան հոդվածներ: Այդ երկրների մշակած վերահսկման ընթացակարգերը կարող են համարվել անդամ երկրների ընթացակարգերին համահավասար՝ միայն Եվրոպական կոմիտեի համապատասխան որոշման առկայության դեպքում: Կարծում ենք՝ անհրաժեշտություն է առաջացել մշակել աուդիտորական գործունեության որակի ապահովման տարբեր երկրների համար ընդունելի ընդհանուր ուղեցույց: Հակառակ պարագայում, երբ առկա են տարբեր մեխանիզմներ հենց եվրոպական երկրներում, հնարավոր չէ միանշանակ պնդել, թե այլ երկրի ներկայացրած աուդիտի որակի ապահովման եւ վերահսկման ընթացակարգերը զիջում են կամ չեն համապատասխանում ԵՄ անդամ երկրների որակի ապահովման եւ հսկման համակարգերի ընթացակարգերին: Միաժամանակ չպետք է անտեսել տարբեր երկրների օրենսդրական դաշտի պահանջները՝ աուդիտի որակի ապահովման մեխանիզմների, ստուգումների եւ տույժերի կիրառման վերաբերյալ:

Տարբեր երկրների աուդիտի որակի ապահովման կառույցների միջեւ համագործակցություն հաստատելու եւ ընդլայնելու համար 2006թ. ստեղծվել է Աուդիտորների անկախ կարգավորիչների միջազգային ֆորումը: Ֆորումի հիմնական նպատակներից է աուդիտի անկախ կարգավորիչների գործունեության փորձի փոխանակումը, աուդիտի որակի համընդհանուր բարձրացմանն ուղղված միջոցառումների կազմակերպումը, աուդիտի շուկայի ուսումնասիրումը եւ բացահայտված խնդիրների լուծման ուղիների մշակումը: Ֆորումի մասնակիցներ են հետեւյալ երկրների աուդիտի անկախ կարգավորիչները՝ Ավստրալիա, Ավստրիա, Բրազիլիա, Կանադա, Դանիա, Ֆրանսիա, Հունգարիա, Ֆիլիպինյան, Գերմանիա, Իռլանդիա, Իտալիա, Ճապոնիա, Մեքսիկա, Հոլանդիա, Նորվեգիա, Սինգապուր, Հարավային Աֆրիկա, Իսպանիա, Շվեդիա եւ Միացյալ Թագավորություն, ԱՄՆ, Կորեա, Լյուքսեմբուրգ, Սլովակիա, Շվեյցարիա, Շրի Լանկա, Չինաստան: Միջազգային մի շարք կառույցներ, ինչպես Եվրոպական հանձնաժողովը, Բազելյան կոմիտեն եւ Համաշխարհային բանկը, այս ֆորումում հանդես են գալիս որպես դիտորդ անդամներ: Ֆորումի անդամ կարող են լինել աուդիտի ոլորտը կարգավորող անկախ կառույցները, որոնք բավարարում են հետեւյալ պայմանները.

- անկախ են մասնագիտությունից<sup>3</sup>,
- ✓ կառավարման մարմնի անդամների մեծամասնությունը պետք է լինի ոչ գործող աուդիտոր,
- ✓ ֆինանսավորումը պետք է գերծ լինի մասնագիտության ազդեցությունից,
- իրականացնում են աուդիտի կարգավորման գործառնություններ, մասնավորապես.
- ✓ պատասխանատու են հանրային հետաքրքրություն ներկա-

յացնող ընկերությունների աուդիտ իրականացնող աուդիտորական ընկերությունների որակի ապահովման եւ ստուգման համար:

Այս կառույցի գործունեության արդյունավետությունը բարձրացնելու համար Եական ուշադրություն է հատկացվել գործունեության թափանցիկությանը, որի պահանջներն ամրագրվել են կառույցի կանոնադրության համապատասխան հոդվածում: Կարելու է, որ նմանատիպ կառույցները գործեն՝ ապահովելով աշխատանքների թափանցիկության բարձր աստիճան: Նշված կառույցը պետք է պարբերաբար հրապարակի հաշվետվություններ, ներկայացնի գործունեության ծրագիրը, հանդիպումների եւ ժողովների արձանագրությունները: Կարծում ենք, որ նմանատիպ կառույցների առկայությունը կարելու առաջընթաց կարող է ապահովել հիմնականում փորձի եւ գիտելիքի փոխանակման հարցում, ներառյալ՝ օրենսդրական դաշտի, ֆինանսավորման, հաշվետվությունների թափանցիկության, աուդիտ մասնագիտության զարգացման, աուդիտի ռիսկի գնահատման, աուդիտորական խոշոր ընկերությունների ցանցերի կառուցվածքի, կրթության եւ որակավորման, լիցենզավորման, մասնագիտական ստանդարտների սահմանման եւ ընդհանուր առմամբ՝ աուդիտի դաշտի կարգավորման հարցում: Այս կառույցը կարող է լավագույնս իրականացնել եւ կարգավորել տարբեր երկրների կարգավորող մարմինների միջեւ տվյալների փոխանակումը եւ տարբեր երկրների օրենսդրական դաշտերի առանձնահատկությունների հիման վրա բացահայտված խնդիրների հարթեցումը:

Հոդվածում աուդիտի պատշաճ որակի ապահովման դիտարկված նախապայմանները եւ խնդիրները արդիական են նաեւ Հայաստանի Հանրապետության համար: Որակի վերահսկման խնդիրների շուտամիայն կարգավորումը կարող է Եապես նպաստել հանրապետությունում աուդիտորական գործունեության զարգացմանը:

1. European Economic Community Eighth Council Directive, Article 54.3(g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents (84/253/EEC), 1984.

2. COMMISSION DECISION of 14 December 2005 setting up a group of experts to advise the Commission and to facilitate cooperation between public oversight systems for statutory auditors and audit firms (2005/909/EC), Official Journal of the European Union, 16.12.2005, p. 38.

3. Մասնագիտություն տերմինը ներառում է աուդիտորական ընկերություններին, մասնագիտական մարմիններին կամ այն կառույցներին, որոնք կապակցված են մասնագիտության հետ:

4. International forum of independent audit regulators, Charter, Section 8 - Transparency and Accountability, www.ifiar.org